

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, Gmd, Str., vertreten durch die Unitas-Solidaris Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 1010 Wien, Annagasse 4, vom 22. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 24. Juli 2007 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Kapitalertragsteuer wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 verwiesen.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie erzielte in den Streitjahren im Rahmen ihres landwirtschaftlichen Betriebes Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 EStG 1988 und erklärte gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 gegenüber der zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtenden Bank, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes erfasst würden und daher keine Kapitalertragsteuer (KESt) einzubehalten sei (KESt-Befreiungserklärung). In der Folge wurde von der zum KESt-Abzug verpflichtenden Bank keine KESt abgezogen.

Im Zuge der die Jahre 1999 bis 2004 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde von Seiten der Betriebsprüfung streitgegenständlich Folgendes festgestellt (vgl. Tz 10 "Landwirtschaft Kapitalertragsteuer" des Prüfungsberichtes):

"Die in diesem Bereich erfolgten Finanzkapitalveranlagungen stellen in keiner Form notwendiges Betriebsvermögen der Landwirtschaft dar. Darüber hinaus ist die Landwirtschaft von der Einstufung als ertragsteuerlicher Betrieb gewerblicher Art durch die Bestimmung des § 2 Abs. 1, 4. Bestimmung KStG 88 ex lege ausgeschlossen. Diese Rechtsansicht wurde durch die Anfragebeantwortung vom 11.5.2007 vom bundesweiten Fachbereich bestätigt. Damit war und ist die Abgabe von Kest-Befreiungserklärungen für diesen Bereich von vorne herein ausgeschlossen. Die noch aktiven Befreiungserklärungen sind zu widerrufen. Die Nachversteuerungsbeträge dieser Kapitalerträge sind aus der bereits übergebenen Aufstellung ersichtlich. Wobei auch hier aus Vereinfachungsgründen die gebuchte Kapitalertragsteuer unabhängig davon, ob sie überhaupt anrechenbar ist (was insbesondere bei ausländischer Quellensteuer nur teilweise der Fall ist), für den Nachversteuerungsbetrag vermindernd angesetzt wurde."

Der im gegenständlichen Betriebsprüfungsbericht dargestellten Feststellung folgend erließ das Finanzamt Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2004 (gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht entsprechend gekürzt hat; vgl. die diesbezüglichen Bescheide jeweils vom 24. Juli 2007).

Mit Schreiben vom 22. August 2007 erhob die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin Berufung gegen diese Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 für die Jahre 1999 bis 2004. Streitgegenständlich führte sie Folgendes aus: Die oben angeführten Bescheide enthielten neben unstrittigen Kapitalertragsteuerfestsetzungen auch Festsetzungen von Kapitalertragsteuern für im Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gehaltene Finanzanlagen. Das Berufungsbegehren richte sich gegen die Festsetzung von Kapitalertragsteuern für im Betriebsvermögen gehaltene Finanzanlagen in Höhe von insgesamt 301.389,01 €.

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts sei als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 31 BAO anzusehen. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes umfasse die Betriebe im Sinne der ersten drei Einkunftsarten. Da die A als Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen sei, bestehé gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nur für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts. § 2 KStG 1988 nehme hier land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten explizit aus. Der land- und forstwirtschaftliche Geschäftsbetrieb stelle somit keinen Betrieb gewerblicher Art dar. Er stelle jedoch einen Betrieb und zwar einen wirtschaftlichen

Geschäftsbetrieb gemäß § 31 BAO dar.

§ 94 Z 5 EStG 1988 gewähre eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer für sämtliche Betriebe (Empfänger keine natürliche Person), mit der expliziten Ausnahme von Hoheitsbetrieben (§ 2 Abs. 5 KStG 1988). Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb sei eindeutig nicht als Hoheitsbetrieb gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 anzusehen. Aufgrund der taxativ aufgezählten Ausnahme im § 95 Z 5 EStG 1988 sei somit auch der land- und forstwirtschaftliche Geschäftsbetrieb berechtigt, diese Befreiungsbestimmung in Anspruch zu nehmen.

Diese in der Vergangenheit im gesamten Bundesgebiet gelebte Rechtsansicht fuße auf einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10. Jänner 1989, GZ. U 68/13/2-IV/13/88. Der im Schreiben angeführte Befreiungstatbestand, nämlich § 94 Z 6 EStG 1988, beziehe sich auf den historischen Gesetzestext aus dem Jahr 1988. Dieser entspreche fast wörtlich dem jetzigen Text des § 94 Z 5 EStG 1988 und sei unter Zugrundelegung der historischen Gesetzesentwicklung eindeutig interpretierbar.

Eine rückwirkende Änderung der nachvollziehbaren Tatsachenwürdigung des Bundesministeriums für Finanzen aus dem Jahr 1989 widerspreche eindeutig dem Grundsatz von Treu und Glauben. Die Berufungswerberin habe im Vertrauen auf die einhellige Rechtsmeinung die "Betriebsvermögensbefreiung" gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 im land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angewendet. Eine nun geänderte Rechts- und Tatsachenbeurteilung sei nicht absehbar gewesen. Die unternehmerischen Dispositionen in der A seien im Vertrauen auf diese Rechtsmeinung getroffen worden. Eine nun geänderte Behördenpraxis führe zu unwiederbringlichen wirtschaftlichen Nachteilen auf abgabenrechtlichem Gebiet. Letztlich richte sich das Berufungsbegehren noch gegen die erfolgte Methodik der Festsetzung im Ermittlungsverfahren. Die oben angeführte Kapitalertragsteuerfestsetzung sei aufgrund einer vereinfachten Berechnung erfolgt. Basierend auf den Gesamterträgen seien 25% Kapitalertragsteuer pauschal ermittelt worden. Diese vereinfachte Berechnung berücksichtige jedoch nicht, dass sowohl die Dividendenerträge aus Aktien als auch anteilige Erträge aus Investmentfonds, welche aus Aktienveranlagungen stammten, gemäß § 21 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 für Körperschaften öffentlichen Rechts als Beteiligererträge gemäß § 10 KStG 1988 grundsätzlich steuerbefreit wären. Weiters sei bei der Berechnung nicht hinterfragt worden, ob nicht festverzinsliche Wertpapierzinsen aus steuerbefreiten Altemissionen stammten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt (auf die ausführliche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen). Es setzte die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 wie folgt fest:

1999: 26.572,90 € (bisher 55.750,46 €); 2000: 39.138,91 € (bisher 79.870,66 €);

2001: 20.194,74 € (bisher 47.258,17 €); 2002: 26.544,07 € (bisher 65.493,10 €);

2003: 28.644,71 € (bisher 57.141,13 €); 2004: 221,04 € (bisher 337,99 €).

Darstellung der Berechnung der Kapitalertragsteuer in der Berufungsvorentscheidung:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
<i>KE gesamt</i>	234.330,00	326.499,00	187.687,00	262.159,00	228.425,00	1.283,00
<i>steuerfrei</i>			-33.420,00	-51.284,00		
	234.330,00	326.499,00	154.267,00	210.875,00	228.425,00	1.283,00
<i>davon 50%</i>	117.165,00	163.249,50	77.133,50	105.437,50	114.212,50	641,50
<i>KEST</i>	29.291,25	40.812,37	19.283,37	26.359,37	28.553,12	160,37
<i>bisher bez.</i>	5.025,25	1.912,75	1.681,79	68,70	7,95	10,04
<i>KEST Landw</i>	24.266,00	38.899,62	17.601,58	26.290,67	28.545,17	150,33
<i>KEST Priorat</i>	113,63	80,61	574,89	231,23	56,74	43,30
<i>KEST Colleg.</i>	2.193,27	158,68	2.018,27	22,17	42,80	27,31
<i>KEST lt. BVE</i>	26.572,90	39.138,91	20.194,74	26.544,07	28.644,71	221,04

Mit Schriftsatz vom 21. Mai 2008 begehrte die steuerliche Vertretung die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag vom 21. Mai 2008 wurde Folgendes ausgeführt:

Der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgesprochenen Meinung, dass im konkreten Anlassfall die Abgabe einer KEST-Befreiungserklärung zu Unrecht erfolgt sei, könne sich die Berufungswerberin nicht anschließen. In diesem Zusammenhang werde auch auf die umfangreiche Korrespondenz mit den zuständigen Finanzbehörden verwiesen, in der die gesetzlichen Rahmenbedingungen dargestellt worden seien. Nachfolgend seien die wesentlichsten Argumente gegen diese Ansicht dargelegt:

Die gesetzliche Systematik des Körperschaftssteuergesetzes sowie des Einkommensteuergesetzes schließe keineswegs die Anwendbarkeit des § 94 Z 5 EStG 1988 für land- und forstwirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 31 BAO aus. Vielmehr werde diese Rechtsansicht auch im Erlass des BMF vom 10. Jänner 1989, GZ. U 68/13/2-IV/13/88, bestätigt. Eine der Gesetzeslage und der vom BMF in Erlassform geäußerten Ansicht konforme Rechtsauslegung sei allgemein bei Körperschaften öffentlichen Rechts - wie auch bei der A - jahrzehntelang gutgläubig angewandt worden. Auch bei früheren Betriebsprüfungen habe diese Auslegung zu keinerlei Feststellungen geführt.

Erst durch die Veröffentlichung des ESt-Wartungserlasses 2007 vom 5. Dezember 2007 und durch Anpassung der Einkommensteuerrichtlinien (Rz 7732) habe sich die Rechtsansicht des BMF verändert. Jedoch sei die Problematik der geänderten Rechtsansicht auch vom BMF erkannt und eine Anwendbarkeit erst ab 1. Jänner 2008 vorgesehen worden.

Trotz der eindeutigen gesetzlichen Klarstellung im § 2 Abs. 1 KStG 1988, dass es sich beim land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um keinen körperschaftsteuerlich relevanten

Betrieb gewerblicher Art handle, gehe die Finanzverwaltung in der Berufungsverentscheidung in der Begründung auf die für Betriebe gewerblicher Art relevanten Gewinnermittlungsvorschriften ein und beschäftige sich in den weiteren Ausführungen mit der Problematik der Abgrenzung von notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen. Als Ergebnis der Ausführungen seien von der Finanzverwaltung letztlich 50% des Finanzanlagevermögens und der liquiden Mittel als gewillkürtes Betriebsvermögen unterstellt worden.

Zur korrekten Beurteilung des Sachverhaltes seien jedoch die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften für Körperschaften öffentlichen Rechts sowie die besonderen Umstände des Anlasses in die Betrachtung mit einzubeziehen. Folgende Grundsatzfragen und Besonderheiten seien bei der Beurteilung von Relevanz:

- Sonderstellung der Körperschaft öffentlichen Rechts im Steuersystem

Der Körperschaft öffentlichen Rechts sei es grundsätzlich freigestellt, wie sie ihre wirtschaftlichen Aktivitäten organisiere. Sie könne über eigene Betriebe tätig werden oder auch die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgliedern. Werde die Körperschaft öffentlichen Rechts durch eigene Betriebe tätig, ergebe sich infolge einer bloßen abgabenrechtlichen Verselbständigung die Notwendigkeit, das Vermögen des Betriebes vom übrigen Vermögen der Körperschaft öffentlichen Rechts abzugrenzen. Hierzu sei auf die Ausführungen im § 2 Rz 8 ff des Körperschaftssteuerkommentares von Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, verwiesen. Obwohl sich die Ausführungen auf Betriebe gewerblicher Art beziehen würden, seien die grundsätzlichen Aspekte auch auf land- und forstwirtschaftliche Geschäftsbetriebe anzuwenden. *"Während der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seine Gesellschaft zwar mit den zur kontinuierlichen Wirtschaftsführung erforderlichen Mitteln ausstatten müsse, es aber darüber hinaus ihm überlassen bleibe, in welcher Form er seiner Gesellschaft weitere Mittel zuführen wolle, ergebe sich beim Betrieb gewerblicher Art infolge einer bloß abgabenrechtlichen Verselbständigung die Notwendigkeit, sein Betriebsvermögen vom übrigen Vermögen der Körperschaft öffentlichen Rechts abzugrenzen. Was bei dieser Abgrenzung dem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen sei, werde sich aus der objektiven Zweckbestimmung der einzelnen Vermögensgegenstände und aus den Erfordernissen des Betriebes gewerblicher Art ergeben;"*

- Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

Die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke als Vermögensgegenstände seien unstrittig objektiv dazu bestimmt, dem land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu dienen. Der operative Betrieb eines land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (Selbstbewirtschaftung) - die operative Tätigkeit sei erst mit Abschluss eines Pachtvertrages mit der Familie Z mit dem Pachtbeginn 1. Jänner 2003 aufgegeben worden (der diesbezügliche Pachtvertrag sei dem Betriebsprüfer bereits zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung vorgelegt worden) - erfordere

naturgemäß die Verfügungsmacht über land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke. Aufgrund der dargelegten Umstände sei die historische Zuordnung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke zum land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaft öffentlichen Rechts vollkommen zu Recht erfolgt. Die Frage, ob es sich bei den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken um notwendiges Betriebsvermögen bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen handle, stelle sich in diesem Fall nicht. Natürlich handle es sich um notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt worden sei, seien in der A in den Jahren 1995 und 1998 Verkäufe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erfolgt, deren Erlöse dem land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu Recht zugeordnet worden seien. Bereits im Zuge der Betriebsprüfung sowie im Berufungsverfahren sei mehrmals sowohl mündlich als auch schriftlich erläutert worden, dass mit den Erträgnissen aus diesen Veräußerungen die Verwirklichung von größeren Investitionsprojekten - wie zB Investitionsprojekte Biomasse, Stallausbau, Generalsanierung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäude und Ersatzinvestitionen in unbebaute Grundstücke - angedacht gewesen seien. Die zweckgewidmeten Erträge seien bis zur endgültigen Entscheidungsfindung über die konkreten Investitionsprojekte im Finanzanlagevermögen veranlagt und nach Bedarf für die Verwirklichung von Investitionsprojekten herangezogen worden. Diese Vorgangsweise sei im Erhebungs- bzw. Berufungsverfahren anhand einer Analyse der Zahlungsströme eindeutig nachgewiesen worden (vgl. Schreiben vom 25. Februar 2008). Die Analyse der Zahlungsströme für die Jahre 1995 bis 1999 habe ergeben, dass den Zuflüssen aus Grundstückserlösen in Höhe von TEUR 10.226 und den Zuflüssen aus der operativen Geschäftstätigkeit in Höhe von TEUR 319 Abflüsse aus Investitionstätigkeit in Höhe von TEUR 3.378 gegenüber gestanden seien. Der daraus abgeleitete Überhang in Höhe von TEUR 7.166 sei in Höhe von TEUR 6.621 in Finanzanlagen veranlagt und in Höhe von TEUR 276 zur Tilgung von Kreditverbindlichkeiten verwendet worden. Aus wirtschaftlichen Überlegungen - deutlich negative operative Betriebsergebnisse im land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie massive Kursverluste im Bereich der Finanzveranlagungen - seien von den Entscheidungsträgern der A weitere angedachte und bereits geplante Investitionsprojekte zur Rettung der wirtschaftlichen Situation gestoppt worden. Die negative wirtschaftliche Entwicklung des land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes habe in weiterer Folge auch zur vollständigen Einstellung der Selbstbewirtschaftung geführt. Der bereits zuvor angesprochene Pachtvertrag mit der Familie Z habe bereits mit Wirkung 1. Jänner 2003 eine vollständige Verpachtung der verbliebenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke sowie der Betriebsgebäude vorgesehen. Weitere Investitionsprojekte seien somit wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll gewesen. Aus den Unterlagen der Berufungswerberin gehe auch eindeutig hervor, dass unverzüglich mit der Aufgabe der operativen Tätigkeit sowohl die

Wertpapierbestände als auch die Bestände an liquiden Mittel auf ein für die Verpachtung notwendiges Niveau zur Aufrechterhaltung der Liquidität (gesamt TEUR 64) reduziert worden seien.

- Konnex Darlehen und land- und forstwirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Wie in der Berufungsvorentscheidung korrekt angeführt worden sei, handle es sich bei den in Frage stehenden Darlehen (1. Tranche TEUR 2.036 und 2. Tranche TEUR 1.054) um Darlehen, die im Zusammenhang mit dem Schulumbau J, eines anderen Teilbetriebes der Körperschaft öffentlichen Rechts, aufgenommen worden seien. Die an die Finanzverwaltung übermittelten Darlehensverträge bestätigten eindeutig diesen Zusammenhang im Verwendungszweck "Abdeckung des Baukontos Schulumbau J ". Die im Darlehensvertrag angeführte Sicherheit "Verpfändung der Wertpapierdepots des land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes" könne keinesfalls zu einer Änderung im Verwendungszweck führen. Vielmehr sei es eine wirtschaftliche Selbstverständlichkeit, dass das darlehensgewährende Kreditinstitut Sicherheiten für umfangreiche Darlehensanträge verlange. In diesem Zusammenhang sei auch nochmals auf unsere Ausführungen im Punkt "Sonderstellung der Körperschaft öffentlichen Rechts im Steuersystem" verwiesen. Diese besagte Sonderstellung führe nämlich dazu, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts als eine einzige juristische Person anzusehen sei. Die notwendige Trennung in einzelne Teilbetriebe sei eine reine abgabenrechtliche Voraussetzung und führe keinesfalls zu einer rechtlichen Selbständigkeit des einzelnen Teilbetriebes (zB des land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes). Die Körperschaft öffentlichen Rechts hafte somit mit ihrem gesamten Vermögen, unabhängig davon, welchen "abgabenrechtlichen" Teilbetrieben dieses Vermögen zuzuordnen sei, für Darlehensschulden. Fordere nun ein Kreditinstitut Sicherheiten für eine Darlehensgewährung, dann werde natürlich das gesamte Vermögen der Körperschaft öffentlichen Rechts als mögliche Darlehenssicherheit betrachtet. Aufgrund der in der A angespannten wirtschaftlichen Situation seien als potentielle Sicherheiten entweder die bebauten Liegenschaften oder die vorhandenen Finanzanlagen im land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Betracht gekommen. Natürlich habe man sich aufgrund der klar erkennbaren Nachteile und erhöhten Kostenbelastung einer hypothekarischen Besicherung für die Verpfändung sämtlicher vorhandener Finanzanlagen entschieden. In diesem Zusammenhang sei auch noch erwähnt, dass die im Jahr 2000 im Zuge der Bilanzierung vorgenommene Neuzuordnung der Darlehensverbindlichkeiten zum land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an dieser Beurteilung nichts ändere. Würde es sich nämlich bei dem land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht um einen Teilbetrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts handeln, sondern um eine eigene Rechtspersönlichkeit, dann wäre diese Umschichtung keinesfalls vorgenommen worden. Die Verpfändung von Vermögensgegenständen führe lediglich zu einer Eventualverbindlichkeit und keinesfalls zur Umqualifizierung in

gewillkürtes Betriebsvermögen. Aufgrund obiger Ausführungen könne sich die Berufungsverberin der Ansicht der Finanzverwaltung betreffend der vorzunehmenden Umqualifizierung von notwendigen Betriebsvermögen in gewillkürtes Betriebsvermögen nicht anschließen. Die im Berufungsverfahren vorgebrachte Literaturmeinung bzw. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei für den konkreten Anlassfall nicht anwendbar. Vielmehr gehe es bei den angeführten Kommentarmeinungen um Wertpapiere, die nicht aus Betriebsmitteln angeschafft bzw. nicht unmittelbar für Zwecke des Betriebes eingesetzt worden seien. Lediglich diese Wertpapiere wären nicht als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen. Da jedoch nachweislich dargelegt worden sei, dass die Wertpapiere aus Betriebsmittel angeschafft worden und auch unmittelbar für Zwecke des Betriebes eingesetzt worden seien, könnten die Kommentarmeinungen für die Beurteilung des konkreten Anlassfalles nicht herangezogen werden. Weiters sei die Ansicht, dass Wertpapiere, die nicht für Betriebsschulden verpfändet würden, keinesfalls Betriebsvermögen darstellen würden, nicht in dieser Art aus dem angeführten Einkommensteuerkommentar von Doralt bzw. auch nicht aus dem VwGH-Erkenntnis vom 17. April 1974, 0732/72, ableitbar. Vielmehr würden sich die Ausführungen auf den Fall beziehen, dass aus Privatmitteln angeschaffte Wertpapiere nicht automatisch durch Verpfändung für Betriebsvermögen zu notwendigem Betriebsvermögen würden. Es gehe somit nicht darum, dass Wertpapiere des Betriebsvermögens durch Verpfändung für Darlehen plötzlich gewillkürtes Betriebsvermögen würden (konkreter Anlassfall), sondern darum, dass Wertpapiere des Privatvermögens nicht durch Verpfändung für Betriebsvermögen zu notwendigem Betriebsvermögen würden. Im konkreten Anlassfall sei auch die bereits beschriebene rechtliche Sonderstellung der Körperschaft öffentlichen Rechts zu beachten. Letztlich sei darauf hingewiesen, dass das VwGH-Erkenntnis vom 17. April 1974, 0732/72, die bisher dargelegten Argumente eindeutig bestätige. Im VwGH-Erkenntnis werde ausgeführt, dass es für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum notwendigen Betriebsvermögen entscheidend sei, ob seine objektive Beschaffenheit und seine Beziehung zum Betrieb dies rechtfertigten. Maßgeblicher Gesichtspunkt in diesem Zusammenhang sei der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar mache. In der Begründung für die Abweisung der Beschwerde im VwGH-Erkenntnis werde angeführt, dass der Beschwerdeführer die Wertpapiere weder aus flüssigen Mitteln seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes angeschafft noch die Wertpapiere unmittelbar für Zwecke des Betriebes eingesetzt habe. Beide Entscheidungskriterien seien im konkreten Anlassfall von der A erfüllt. Einerseits habe der land- und forstwirtschaftliche Geschäftsbetrieb die Wertpapiere nachweislich (vgl. Schreiben vom 25. Februar 2008) aus flüssigen Mitteln des Betriebes angeschafft, andererseits seien die Mittel unmittelbar für Zwecke des Betriebes - Investitionsfinanzierung und Kredittilgung - eingesetzt worden. Aufgrund der aus wirtschaftlicher Sicht notwendigen Be-

triebsaufgabe im Jahr 2003 seien die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Finanzanlagen und flüssigen Mittel unverzüglich abgebaut worden. Die nachfolgende Verwendung dieser Mittel, obwohl diese natürlich vorrangig für den land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgt sei, sei aufgrund der nicht vorhersehbaren Einstellung des operativen Betriebes jedenfalls zweckgemäß erfolgt und bedürfe keiner weiteren Untersuchung.

Entsprechend dem oben dargelegten Sachverhalt sei die Festsetzung der Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 141.316,37 völlig zu Unrecht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungswerberin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie ermittelte ihren Gewinn unstrittig gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Sie erzielte in den Streitjahren im Rahmen ihres landwirtschaftlichen Betriebes (der landwirtschaftliche Betrieb ist unstrittig kein Betrieb gewerblicher Art) Kapitalerträge aus den im Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes gehaltenen Finanzanlagen und erklärte gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 gegenüber der zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtenden Bank, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes erfasst würden und daher keine Kapitalertragsteuer (KESt) einzubehalten sei (Befreiungserklärung). In der Folge wurde von der zum KESt-Abzug verpflichtenden Bank keine KESt abgezogen (die Abgabe der Befreiungserklärung führte hinsichtlich dieser Kapitalerträge zu einer Entlastung von der KESt; auf diese Weise trat auch eine Befreiung von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht ein).

Unbestritten ist weiters, dass in den Jahren 1995 und 1998 landwirtschaftliche Grundstücke verkauft worden sind. Mit diesen Geldmitteln wurden die in Rede stehenden Wertpapiere angeschafft. Die angeschafften Wertpapiere wurden in das Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes aufgenommen. Die Wertpapiere dienten in den Streitjahren jedoch nur in geringem Umfang für die Umsetzung von geplanten Projekten im landwirtschaftlichen Betrieb (vgl. die Schreiben der Berufungswerberin vom 18. Juli 2008 und vom 25. Februar 2008 samt Beilagen). Im Jahr 1998 wurde ein Darlehen bei der Bank (Effektenlombarddarlehen) zur Abdeckung des Baukontos "Schulumbau" (der Schulbetrieb J S stellt unbestritten einen Hoheitsbetrieb dar) aufgenommen. Dieses Darlehen wurde laut den im Akt befindlichen Unterlagen mehrmals aufgestockt und zwar in den Jahren 1998 und 1999. Die Wertpapiere (Wertpapierdepots: Nr. xxxx, Nr. xxxxx) im Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes dienten zur Besicherung dieses Darlehens samt dessen Aufstockungen (laut den im Akt befindlichen Unterlagen wurde für die Besicherung des in Rede stehenden Darlehens, konkret für die Besicherung der Aufstockung des Darlehens im Jahre 1999 sämtliche sich in den Depots befindlichen Wertpapiere verwendet). Im Jahr 2000 wurde das Effektenlombarddarlehen vom Hoheitsbetrieb in den landwirtschaftlichen Teilbetrieb umgeschichtet [laut dem Schreiben der

Berufungswerberin vom 18. Juli 2007 sei die Umschichtung des Darlehens vom Teilbetrieb J zum Teilbetrieb Landwirtschaft deshalb erfolgt, da die Wertpapierdepots, die für die Sicherstellung des Darlehens (und dessen Aufstockungen) verwendet worden seien, dem landwirtschaftlichen Teilbetrieb zugeordnet gewesen seien]. Im Jahr 2002 wurde der (restliche) Wertpapierbestand zur Tilgung von nicht näher bezeichneten Kreditverbindlichkeiten verwendet. Ab dem Jahr 2003 fanden keine nennenswerten Kapitalveranlagungen mehr statt.

Strittig ist, ob bzw. in welchem Umfang für den landwirtschaftlichen Betrieb der Berufungswerberin zu Recht die Abgabe einer Befreiungserklärung iSd § 94 Z 5 EStG 1988 erfolgt ist, ob das Finanzamt zu Recht Teile der Finanzveranlagungen (Wertpaperveranlagungen) als nicht zum Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes gehörig angesehen hat und diesbezüglich zu Recht KESt festgesetzt hat.

Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften. Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 BAO) haben. Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) nehmen im Steuerrecht eine besondere Stellung ein. Sie unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht nur dann, wenn sie im Rahmen eines sogenannten Betriebs gewerblicher Art (BgA) tätig werden. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe begründen kraft expliziter Anordnung in § 2 Abs. 1 KStG 1988 keinen Betrieb gewerblicher Art. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988; vgl. dazu auch Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmair, KStG § 1 Tzen 337ff). Anders ist die Besteuerung von KöR geregelt, wenn diese hoheitlich bzw. außerhalb von Betrieben gewerblicher Art tätig werden. Außerhalb ihrer BgA unterliegen Körperschaften öffentlichen Rechts nur der sog. beschränkten Steuerpflicht zweiter Art. KöR sind in diesem Bereich (nur) mit jenen Einkünften steuerpflichtig, bei den die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird [§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988; § 21 Abs. 2 KStG 1988; diese beschränkte Steuerpflicht erfasst primär Kapitaleinkünfte (insbesondere Zinsen und Dividenden), die der Kapitalertragsteuer (KESt) iHv 25% unterliegen; im Rahmen des § 21 Abs. 2 KStG 1988 ist die Körperschaftsteuer durch den Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 abgegolten (Endbesteuerung); eine Veranlagung ist nicht erforderlich und auch nicht möglich; vgl. Blasina/Modarressy/Schellmann, in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988 § 21 Tz 180].

§ 94 EStG 1988 regelt die Befreiung von der Kapitalertragsteuer. Die im gegenständlichen Fall maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 94 EStG 1988 (in der in den Streitjahren gültigen Fassung) lautet auszugsweise:

"Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

....

5. Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3,

deren Empfänger keine natürliche Person ist, unter folgenden Voraussetzungen:

a) Der Empfänger erklärt dem zum Abzug Verpflichteten bei Nachweis seiner Identität schriftlich, daß die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes (§ 2 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), zu erfassen sind (Befreiungserklärung).

...."

Der von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Erlass vom 10. Jänner 1989, GZ. U 68/13/2-IV/13/88, ist zu der Bestimmung des § 94 Z 6 EStG 1988 (idF BGBl. Nr. 400/1988) ergangen. Diese Bestimmung ist mit der in den Streitjahren jeweils gültigen, in Rede stehenden Bestimmung des § 94 Z 5 EStG 1988 (so.) in der hier maßgeblichen Litera nahezu wortgleich. Im genannten Erlass vertrat das Bundesministerium für Finanzen (BMF) die Ansicht, dass zu den in der oben genannten gesetzlichen Bestimmung genannten Betrieben auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer KöR zählen würden, was zur Folge habe, dass für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eine Befreiungserklärung abgegeben werden könne. Dieser genannte Erlass lautet wörtlich wie folgt:

"§ 94 Z 6 EStG 1988 befreit die Kapitalerträge aller betrieblichen Forderungswertpapiere, so weit sie nicht Hoheitsbetrieben zuzurechnen sind, von der Kapitalertragsteuer. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts sind grundsätzlich nicht als Hoheitsbetriebe anzusehen. Forderungswertpapiere, die derartigen Betrieben zuzurechnen sind, fallen daher unter die Befreiungsbestimmung des § 94 Z 6 EStG 1988. Der Umstand, daß land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 nicht Gegenstand der Körperschaftsteuer sind, vermag daran nichts zu ändern."

An dieser Stelle wird auf die diesbezügliche geänderte Rechtsansicht des BMF verwiesen, wonach es sich bei einer von einer KöR betriebenen Land- und Forstwirtschaft um keinen Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn (mehr) handle, und folglich auch die Befreiungsbestimmung des § 94 Z 5 EStG 1988 nicht (mehr) zur Anwendung kommen könne. Diese geänderte Rechtsansicht soll ab 1. Jänner 2008 beachtet werden (vgl. EStR 2000 Rz 7732).

Das Finanzamt kam in seiner Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 schlussendlich zum Ergebnis, dass der von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Erlass vom 10. Jänner 1989, GZ. U 68/13/2-IV/13/88, zur Anwendung gelange und dass für den landwirtschaftlichen Betrieb der Berufungswerberin grundsätzlich zu Recht eine Befreiungserklärung abgegeben worden sei. Es vertrat außerdem die Ansicht, dass die weitere - zu dieser strittigen Frage - ergangene Erlassmeinung des BMF vom 7. März 1989, GZ 13 5922/1-IV/13/89, zu berücksichtigen sei, nämlich, dass für die Kapitalertragsteuerbefreiung (bei Vorliegen von Be-

triebseigenschaft) weitere Voraussetzung sei, dass die Finanzkapitalveranlagungen zum Betriebsvermögen des Betriebes gehörten; eine solche Betriebsvermögenszugehörigkeit außerhalb der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 sei nur für notwendiges Betriebsvermögen denkbar.

Der genannte (zweite) Erlass - sofern hier maßgeblich - lautet wörtlich wie folgt:

„§ 94 EStG 1988 normiert eine für Körperschaften des öffentlichen Rechts maßgebende Befreiung in folgenden Fällen:

- Gemäß Z 6 bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, sofern sie Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes darstellen und eine Befreiungserklärung der Bank gegenüber abgegeben wird. Zu den Betrieben zählen Betriebe gewerblicher Art (§ 2 Abs. 1 KStG 1988) und land- und forstwirtschaftliche Betriebe, nicht jedoch Hoheitsbetriebe im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988. Voraussetzung ist die Zugehörigkeit der Wertpapiere zum Betriebsvermögen; diesbezüglich wird zu beachten sein, daß eine solche Betriebsvermögenszugehörigkeit außerhalb der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 nur für notwendiges Betriebsvermögen denkbar ist.

....“

Das Finanzamt hat dieser Erlassmeinung folgend (vgl. die Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008) in einem weiteren Schritt das Ausmaß der Zugehörigkeit der Finanzveranlagungen zum landwirtschaftlichen Betrieb ermittelt. Es hat "nur" 50% der im landwirtschaftlichen Betrieb gehaltenen Finanzanlagen dem Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zugeordnet. Da ein Teil der Finanzveranlagungen (Wertpapiere) nicht für betriebliche Verbindlichkeiten der Landwirtschaft verwendet worden sei, sondern vielmehr als Sicherheit für Darlehensschulden im hoheitlichen Bereich (J) der Berufungswerberin verpfändet worden sei, sei dieser Teil der Finanzveranlagungen nicht für (betriebliche) Zwecke der Landwirtschaft verwendet worden und könne somit nicht als notwendiges Betriebsvermögen der Landwirtschaft behandelt werden. Der Teil der Zinserträge, der auf die verpfändeten Wertpapiere und Investmentfondzertifikate entfallen sei und somit dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen sei, unterliege der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988. Für diesen Teil der Zinserträge sei die Festsetzung von KESt - auch im Sinne des oa. Erlasses - zu Recht erfolgt.

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt der Meinung bzw. der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 zu, dass die zur strittigen Frage ergangenen Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen vom 10. Jänner 1989, GZ. U 68/13/2-IV/13/88, und vom 7. März 1989, GZ 13 5922/1-IV/13/89 zu berücksichtigen sind, dass folglich für den landwirtschaftlichen Betrieb der Berufungswerberin grundsätzlich zu Recht eine Befreiungserklärung abgegeben worden ist, dass in einem nächsten Schritt jedoch auch zu

untersuchen ist, in welchem Ausmaß die dem Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zugeordneten Finanzanlagen in den Streitjahren tatsächlich notwendiges Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes dargestellt haben [wenn sich die Berufungswerberin schon auf die für sie günstige Erlassmeinung des BMF (vgl. Erlass vom 10. Jänner 1989, GZ. U 68/13/2-IV/13/88) beruft, dass es sich bei einem landwirtschaftlichen Betrieb einer KöR um einen Betrieb im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 handelt, so ist im Übrigen konsequenterweise auch die weitere zu diesem Thema ergangene Erlassmeinung des BMF (7. März 1989, GZ 13 5922/1-IV/13/89) zu berücksichtigen] und dass im Ergebnis "nur" 50% der im landwirtschaftlichen Betrieb gehaltenen Finanzkapitalveranlagungen dem notwendigen Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zuzuordnen sind.

Wie die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin in ihrem Vorlageantrag vom 21. Mai 2008 einräumt, ist für abgabenrechtliche Zwecke von einer Verselbständigung des landwirtschaftlichen Betriebes der Berufungswerberin auszugehen. Die notwendige Trennung in einzelne Teilbetriebe einer KöR ist eine reine abgabenrechtliche Voraussetzung. Solche Betriebe werden auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer so angesehen, als ob sie losgelöst von der sie unterhaltenen Körperschaft für sich alleine bestehen würden. Eine Folge dieser Auffassung ist aber, dass die Betriebe für die Körperschaftsteuer eigenes Vermögen haben können, dh, dass das bei ihnen befindliche Vermögen nicht als der KöR gehörig anzusehen ist, sondern als ihr eigenes.

Ist ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen, sind die mit dem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehenden Einnahmen (und Ausgaben) als Betriebseinnahmen (bzw. als Betriebsausgaben) zu erfassen. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich ausschließlich nach steuerlichen Vorschriften (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 71 und die dort genannte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 (hier unstrittig) kann nur notwendiges Betriebsvermögen in den Betrieb einbezogen werden (vgl. zB VwGH 19.11.98, 96/15/0051). Nach Lehre und Rechtsprechung umfasst das notwendige Betriebsvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Entscheidend ist die Art der Nutzung (vgl. VwGH 10.4.1997, 94/15/0211). Die betriebliche Veranlassung ergibt sich idR aus dem tatsächlichen Einsatz im Betrieb. Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen beantwortet sich ausschließlich nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, den Besonderheiten des Betriebes und der Verkehrsauflösung (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 4 Abs. 1, Tzen 25 ff und die dort genannte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Bloß subjektive Momente des

Steuerpflichtigen, wenn sie nicht in der Außenwelt zum Ausdruck kommen, sind dagegen nicht entscheidend (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159).

Es ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates angesichts der obigen rechtlichen Ausführungen und angesichts des vorgenannten (unstrittigen) Sachverhaltes eine Zugehörigkeit von Teilen der Finanzveranlagungen (Wertpapiere) zum notwendigen Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs der Berufungswerberin jedenfalls ab dessen Verwendung zur Besicherung der Darlehensaufnahme bzw. Darlehensaufstockung (Darlehensaufnahme und erste Aufstockung bereits im Jahre 1998; vgl. die Darlehensurkunde vom 20. August 2008) und somit jedenfalls (auch) in den Streitjahren nicht (mehr) anzunehmen. Nach steuerlichen Gesichtspunkten sind Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen, die ihrem Wesen nach einem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich genutzt werden. Dies ist jedoch hinsichtlich der in Rede stehenden Wertpapierveranlagungen jedenfalls ab dem Zeitpunkt der Besicherung der Darlehensaufnahme und -aufstockung (im hoheitlichen Betrieb) nicht mehr der Fall gewesen. Eine Funktion der Wertpapierveranlagungen im Betriebsgeschehen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (die Berufungswerberin bringt vor, dass die Wertpapierveranlagungen für die Verwirklichung von Projekten im landwirtschaftlichen Betrieb vorgesehen seien) ergibt sich seit deren Verwendung zur Besicherung der Darlehensaufnahme und -aufstockungen im hoheitlichen Bereich jedenfalls nicht mehr. Zwischen den Wertpapieren und dem landwirtschaftlichen Betrieb besteht kein objektiver Zusammenhang (mehr). Nachdem die hier in Rede stehenden Wertpapiere dem Geschehen des landwirtschaftlichen Betriebs "entzogen" wurden, standen sie nicht mehr für Investitionen im landwirtschaftlichen Betrieb zur Verfügung. Von einem tatsächlichen "Dienen" der Wertpapiere im landwirtschaftlichen Betrieb kann nicht gesprochen werden. Zu einer Nutzung der Wertpapiere für die Realisierung von landwirtschaftlichen Projekten ist es nicht (mehr) gekommen bzw. konnte es seit der Verpfändung der Wertpapiere auch gar nicht mehr kommen (bei einem Effektenlombardkredit verpfändet der Kreditnehmer die Wertpapiere, die sich im Depot der als Kreditgeber fungierenden Bank befinden; der Kreditnehmer bleibt zwar Eigentümer, er verliert aber das Verfügungsrecht insoweit, dass er die Wertpapiere nicht mehr verkaufen kann

[vgl. zB <http://www.immobilienscout24.de/baufinanzierung/ratgeber/baufinanzierungsrecht/lombardkredit.html>); die Erträge der Wertpapiere werden in der Regel - wie hier (vgl. die Verpfändungsurkunden vom 28. Juni 1999) - auch wieder verpfändet; da die verpfändeten Wertpapiere im Eigentum des Kreditnehmers bleiben, sind ihm aber die Erträge der verpfändeten Wertpapiere zuzurechnen (der Pfandvertrag zwischen dem Kreditnehmer und der Bank stellt eine Vorwegverfügung über zugeflossene und künftig zufließende Kapitalerträge dar; mit dem

Pfandvertrag wird insoweit über die Erträge verfügt, als diese zur Sicherstellung aller Forderungen des Kreditgebers verwendet werden; vgl. ÖStZ 1992, 15)].

Die in Rede stehenden verpfändeten Wertpapiere gehören jedenfalls seit ihrer Verpfändung nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes, sondern sind damit als dem *außerbetrieblichen* Bereich des landwirtschaftlichen Betriebes zugehörig anzusehen. 50% der im landwirtschaftlichen Betrieb gehaltenen Finanzkapitalveranlagungen sind dem außerbetrieblichen Bereich des landwirtschaftlichen Betriebes zuzuordnen, diesbezügliche Zinserträge sind folgedessen nicht als Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes zu erfassen und war daher hinsichtlich dieser Kapitalerträge keine KESt-Befreiung möglich.

An der Sichtweise, dass die Wertpapiere jedenfalls seit ihrer Verpfändung nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zu zählen sind, ändert die Umwidmung des in Rede stehenden Darlehens vom Hoheitsbetrieb in den landwirtschaftlichen Betrieb im Jahre 2000 nichts, zumal trotz dieser Umwidmung das Darlehen wie auch die zu deren Besicherung verwendeten und hier in Rede stehenden Wertpapiere weiterhin tatsächlich nicht dem landwirtschaftlichen Betrieb dienen.

Im Übrigen ist noch Folgendes zu sagen:

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es fraglich, ob die Wertpapiere zunächst mit ihrer Anschaffung überhaupt richtigerweise dem (notwendigen) Betriebsvermögen zugeordnet worden sind. Wertpapiere gehören nämlich nach herrschender Lehre nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie zur Deckung von Abfertigungs- bzw. Pensionsrückstellungen erforderlich sind bzw. diese den unmittelbaren Betriebsgegenstand bilden (zB bei einem Wertpapierhändler). Ebenso gehören Wertpapiere zum notwendigen Betriebsvermögen, die im Zusammenhang mit investierten Gewinnen (§ 10 EStG 1988) oder einem nicht entnommenen Gewinn (§ 11a EStG 1988) angeschafft werden (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 52; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 135 Stichwort: Wertpapiere). Die Tatsache allein, dass (wie im gegenständlichen Fall) die Wertpapiere mit betrieblichen Mitteln angeschafft wurden, lässt diese aber nicht automatisch zu notwendigem Betriebsvermögen werden. Vielmehr ist die tatsächliche Verwendung im Betrieb für die Zuordnung entscheidend.

Die Wertpapiere sind seit ihrer Anschaffung (also nicht nur in den Streitjahren) nur in geringem Umfang für den landwirtschaftlichen Betrieb verwendet worden (1995: Finanzanlagevermögen: TEUR 2.643; Investitionen: TEUR 906; 1996: Finanzanlagevermögen: TEUR 3316; Investitionen: TEUR 1.138; 1997: Finanzanlagevermögen: TEUR 3.168; Investitionen: TEUR 171; 1998: Finanzanlagevermögen: TEUR 4.344; Investitionen: TEUR 1.005; vgl. die

dementsprechende Aufstellung der Berufungswerberin). Schon allein daraus könnte geschlossen werden, dass ein Großteil der Wertpapiere von vorneherein gar nicht zum notwendigen Betriebsvermögen zu zählen gewesen wäre. Zum Vorbringen der Berufungswerberin, dass beabsichtigt gewesen sei, mit den Geldmitteln aus dem Verkauf der landwirtschaftlichen Grundstücke landwirtschaftliche Projekte zu finanzieren, dass die Wertpapierveranlagungen deshalb nur eine kurzfristige Veranlagungen bis zur Entscheidungsfindung hätten sein sollen und dass aufgrund der negativen Entwicklung der Wertpapiere die Investitionsprojekte zeitlich verschoben bzw. nur in verminderter Umfang durchgeführt worden seien, ist zu sagen, dass die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen eine endgültige Funktionszuweisung erfordert. Daran fehlt es aber, wenn der Einsatz im Betrieb als nur möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist. Es muss feststehen, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird. Der Einsatz der Wertpapiere im Betrieb (Verwirklichung von landwirtschaftlichen Projekten) kam gegenständlich auch nur als möglich in Betracht (er war von der Berufungswerberin lediglich "geplant" gewesen). Die bloße Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, begründet jedoch nicht die Eigenschaft als Betriebsvermögen, wenn die Absicht nicht nach außen zum Ausdruck kommt (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 46).

Das Finanzamt hat in jedem Fall zu Recht angenommen, dass in den Streitjahren Teile der Finanzveranlagungen (Wertpapierveranlagungen) nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zählen.

Was die Ermittlung des Ausmaßes der nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs gehörigen Finanzkapitalveranlagungen mit 50% der gesamten Finanzkapitalveranlagungen, die Anwendung dieses Prozentsatzes auf den gesamten Prüfungszeitraum und die Berechnung der der Berufungswerber vorgeschriebenen KEst durch das Finanzamt anlangt (vgl. die Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008), ist zu sagen, dass der Unabhängige Finanzsenat dieser Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 zustimmt. Im Übrigen hat sich die Berufungswerberin gegen diese Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 21. April 2008 auch nicht (mehr) gewandt (Einwendungen gegen die Berechnung der Höhe der KEst-Festsetzung werden im Vorlageantrag nicht mehr vorgebracht; vgl. die Ausführungen im Vorlageantrag vom 21. Mai 2008).

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Februar 2013